

Audience publique du 10 décembre 2008

Recours formé par Monsieur ..., ...
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes
en matière d'impôt sur le revenu

JUGEMENT

Vu la requête inscrite sous le numéro 24338 du rôle et déposée au greffe du tribunal administratif en date du 3 mars 2008 par Monsieur ..., retraité, demeurant à L-1529 Luxembourg, 13, rue Raoul Follereau, tendant à la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 9 avril 2008, déclarant irrecevable sa réclamation datée du 31 juillet 2008 et notifiée le 1^{er} août 2007 formulée à l'encontre du bulletin de l'impôt sur le revenu pour l'année d'imposition 2006 tel qu'émis par le bureau d'imposition Luxembourg V de la section des personnes physiques de l'administration des Contributions directes en date du 16 août 2007 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du Gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif en date du 8 septembre 2008 ;

Vu les pièces versées au dossier et notamment la décision directoriale déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport ainsi que Monsieur ... et Madame le délégué du Gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 1^{er} décembre 2008.

Monsieur ... formula en date du 31 juillet 2007 une réclamation dirigée, selon le libellé de ladite réclamation, « *contre le montant d'impôt de 806,60 euros, retenu suivant barème sur mon revenu imposable ajusté de 371,40 euros pour l'année 2006* », réclamation aux termes de laquelle il sollicita de la part du directeur de l'administration des Contributions directes « *de réviser l'impôt retenu sur mon revenu, pour y appliquer un tarif en conformité avec les articles 10bis, 99 et 101 de la constitution, en l'occurrence en insérant dans la loi fiscale en cours une clause de sauvegarde, limitant la charge d'impôt à ne pas dépasser en classe (1a) par rapport à la classe (2), à une norme en adéquation avec la relation préconisée par la philosophie fiscale de base en matière de coût de la vie entre célibataire et marié, qui s'établit à 1:2, voire à 1: 1,7, si l'on se réfère à l' "échelle d'Oxford" plus réaliste, norme se situant dès lors autour de 1 :1,5 pour la classe (1a)* ».

Par décision du 9 avril 2008 le directeur de l'administration des Contributions directes, désigné ci-après par « *le directeur* », rejeta ladite réclamation aux motifs suivants :

« Considérant qu'au moment de la requête l'imposition contre le requérant entend réclamer ne lui avait pas encore été notifiée (§ 91 AO) et n'avait même pas été arrêtée au sens du § 246, alinéa 2 AO ; qu'il en résulte que la réclamation est irrecevable (a contrario Tribunal administratif du 17 juin 1998, n° 10272 du rôle) ».

Par requête déposée en date du 2 mai 2008, Monsieur ... a formulé un recours contentieux tendant à la réformation de la décision directoriale précitée du 9 avril 2008.

Il fait valoir à l'appui de son recours que le tarif applicable aux ménages tombant sous l'empire de la classe la constituerait une discrimination inqualifiable, consistant à accorder un privilège fiscal « *inconstitutionnel* » tant aux contribuables de la classe 2 qu'à ceux de la classe 1 par rapport à ceux de la classe 1a. En ce qui concerne la décision directoriale déferée, il reproche au directeur de ne pas avoir répondu à ses critiques concernant la violation par l'article 120bis de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après « *LIR* », des articles 10bis, 99 et 101 de la Constitution.

Monsieur ... explique plus particulièrement que si le législateur a instauré un tarif intermédiaire, dit classe la, applicable aux veufs, veuves et ménages monoparentaux, il n'aurait cependant pas situé ce tarif, en sa phase progressive, entre celui de la classe 1 et celui de la classe 2. En effet, le demandeur estime que la « *philosophie fiscale de base concernant le système d'impôt sur le revenu en vigueur évalue le coût de la vie entre personne célibataire et couple marié à une relation de 1 :2, fixant ainsi la capacité contributive du ménage célibataire (classe d'impôt 1) au double de celle du ménage conjugal (classe d'impôt 2)* », de sorte qu'en ce qui concerne la classe d'impôt intermédiaire la pour les personnes veuves, âgées et monoparentales, la capacité contributive devrait se situer entre cette norme de 1:2, norme qui serait cependant irréaliste, « *estimant qu'un mono-ménage et un ménage à deux ont l'un et l'autre des coûts fixes identiques, et que par la nature des choses il est impossible d'acquérir des biens, tels que meubles meublant, véhicules, assurances etc., que pour moitié ou par partie* ».

Cependant, il constate au vu du barème de l'impôt que même cette norme de 1:2 n'aurait pas été respectée, mais que l'écart d'impôt des classes 1 et la par rapport à la classe 2 varierait considérablement suivant le montant du revenu imposable, ce que le demandeur étaye à l'aide de tableaux et graphiques, dont il ressortirait que l'agencement de la classe la serait assujéti à une progressivité fiscale accélérée, qu'il qualifie d'incohérente par rapport aux autres classes, atteignant le taux d'imposition marginal maximal de 38% avant même la classe 1, créant ainsi une zone d'imposition inversée, où paradoxalement le redevable de la classe la paierait plus d'impôts que celui de la classe 1.

Le demandeur préconise par conséquent l'adoption d'une norme plus réaliste dite « *échelle d'Oxford* » qui fixerait « *le quotient familial comme suit: « 1ère personne =*

valeur 1 ; 2ème personne = valeur 0,7 ; par enfant = valeur 0,5 », soit une norme de 1:1,7 entre les deux ménages sans enfants.

Il estime que la majoration de sa charge d'impôt, d'un rapport de 1 : 2,38, due à sa mutation de la classe d'impôt 2 en classe intermédiaire 1a suite au décès de son conjoint, serait manifestement hors proportion et discriminatoire, voire inconstitutionnelle, de sorte qu'il demande au tribunal de bien vouloir soumettre les griefs pour violation des articles 10bis, 99 et 101 de la Constitution comme question préjudicielle à la Cour constitutionnelle du Grand-Duché de Luxembourg, pour pouvoir ensuite réformer la décision du directeur « *du 21 décembre 2007* » (sic).

Trois constatations s'imposent au tribunal en ce qui concerne la recevabilité du recours, recevabilité d'ailleurs contestée par la partie étatique.

Au vœu des dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts, communément appelée « *Abgabenordnung* », en abrégé « *AO* », et de l'article 8 (3) 1. de la loi modifiée du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé contre une décision du directeur statuant sur une réclamation portée devant lui contre un bulletin de l'impôt sur le revenu.

Force est d'abord de constater que la réclamation a été notifiée au directeur à une date - le 1^{er} août 2007 - où non seulement le bulletin d'impôt n'avait pas encore été notifié au contribuable, mais encore à une date où le bulletin d'impôt n'existait matériellement pas encore, étant donné qu'il ne fut émis que le 16 août 2007.

Il s'ensuit que le demandeur ne pouvait, en date du 1^{er} août 2008, réclamer contre un bulletin d'impôt qui non seulement ne lui avait pas encore été notifié - de sorte à ne pas lui avoir été opposable à cette date - mais qui était encore inexistant à cette date.

Il s'ensuit que c'est à bon droit que le directeur a rejeté la réclamation pour être prématurée et partant irrecevable.

Force est encore de constater en l'espèce que si le demandeur a certes adressé une réclamation, ainsi qualifiée, au directeur, celle-ci n'est pas formellement dirigée contre un bulletin d'impôt et elle ne contient aucun moyen mettant en cause un bulletin d'impôt déterminé, la réclamation ne contestant en fait que d'une manière générale le barème applicable aux contribuables de la classe d'impôt 1a et sollicitant de la part du directeur que celui-ci révise l'impôt retenu sur son revenu, en insérant dans la loi fiscale une « *clause de sauvegarde* », la demande telle qu'adressée au directeur consistant en d'autres termes à solliciter de ce dernier qu'il n'applique pas les textes légaux, mais qu'il modifie de son initiative la législation applicable.

Ce constat amène le tribunal à retenir que le demandeur ne critique pas l'application par le bureau d'imposition des dispositions tarifaires contenues dans la LIR,

dont plus particulièrement l'article 120bis LIR et qu'il ne critique pas le résultat, c'est-à-dire la charge d'impôt telle qu'elle se dégage du barème, ni le calcul de sa charge finale d'impôt effectué à travers un bulletin d'imposition, mais qu'il invoque, indépendamment de toute imposition concrète, le caractère disproportionné, discriminatoire, inique et incohérent de l'imposition opérée dans son chef en tant que relevant de la classe d'impôt 1a, dans la mesure où l'on compare le tarif ainsi appliqué à celui en vigueur pour l'exercice 2006 face à un revenu comparable pour des contribuables relevant respectivement des classes d'impôt 1 et 2.

Plus précisément, le demandeur critique le fait qu'en tant que veuf relevant de la classe 1a, soumis dès lors à une situation de fait identique à celle d'un célibataire, il serait soumis à une imposition supérieure à celle d'un célibataire relevant de la classe 1.

En d'autres termes, le demandeur conteste la légalité même des principes ayant présidé ou devant présider à l'imposition opérée ou à opérer en l'espèce à son encontre, ses moyens tendant entre autres à soulever la question de la légalité des dispositions pertinentes de la loi concernant l'impôt sur le revenu face notamment au principe de l'égalité des contribuables devant l'impôt et celui de l'égalité devant la loi, tels que repris respectivement par les articles 101 et 10bis de la Constitution.

La classe 1 comprend ainsi essentiellement les personnes célibataires, tandis que la classe 1a comprend les personnes veuves depuis plus de 3 ans et les personnes de plus de 65 ans, de sorte que la différence instituée se situe au niveau de la constitution des ménages dont relèvent les différentes personnes - ménage à personne unique ou non - par leur récente mutation d'un statut à l'autre (les personnes devenues seules depuis moins de 3 ans conservent le bénéfice de leur classe d'origine) ou encore par l'âge du contribuable¹ : il s'ensuit qu'*a priori*, s'agissant de catégories de personnes différentes - encore que la question de l'opportunité de cette différenciation opérée par le législateur à cet égard puisse être posée, la situation de fait d'un veuf ou d'un célibataire n'étant guère différente - le principe d'égalité ne trouve pas à s'appliquer.

Il convient encore, sous cette réserve, de relever que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est défini à l'article 120bis LIR et se trouve être dérivé à partir de l'impôt à charge des contribuables de la classe 1, lui-même défini par l'article 120 LIR.

L'article 120bis LIR dispose pour sa part que « *l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté réduit de la moitié de son complément à 39.000 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 38 %* »

Dès lors, en disposant que l'impôt à charge des contribuables de la classe 1a est déterminé par application du tarif au revenu imposable ajusté, l'article 120bis LIR se rapporte en premier lieu au calcul de l'impôt tel qu'il a été déterminé dans le chef des contribuables de la classe 1, tout en prévoyant corollairement un assouplissement, à

¹ Voir article 119 LIR.

savoir, la réduction de cet impôt « *de la moitié de son complément à 39.000 euros, sous réserve que le taux d'accroissement maximal ne puisse dépasser 38 %* »

Il est dès lors patent qu'à travers la seule réduction d'impôt ainsi prévue, la cote d'impôt dans le chef d'un contribuable de la classe 1a, face à un contribuable de la classe 1, à revenus imposables ajustés égaux, est nécessairement plus favorable, avantage auquel s'ajoute la limitation du taux d'accroissement maximal.

L'impôt sur le revenu étant un impôt progressif par tranches, en ce sens que le taux d'imposition croît avec la quantité de matière imposable et que cette dernière est coupée en plusieurs tranches, chacune étant assujettie à un taux d'imposition différent, il est appliqué pour calculer l'impôt le taux afférent à chaque tranche, puis les différents montants ainsi obtenus sont additionnés pour dégager le résultat correspondant à l'impôt calculé suivant le barème.

C'est sur cette toile de fond que le demandeur critique le taux marginal applicable à ses dernières tranches de revenus, en relevant que ce taux marginal est plus élevé au niveau de ses tranches de revenu se situant dans la zone comprise entre 25.000 euros et 34.500 euros, à le calculer dans la classe 1a par rapport à la classe 1.

Le tribunal tient à cet égard cependant à souligner que contrairement aux affirmations du demandeur, un contribuable relevant de la classe 1a n'est pas discriminé, pour un revenu déterminé par rapport à un contribuable de la classe 1, sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1.

Ainsi, pour reprendre l'argument avancé par le demandeur, pour n'importe quel revenu situé entre 25.000 euros et 34.500 euros - et d'ailleurs pour tout revenu sis au-dessus de 19.550 euros -, un contribuable de la classe 1a payera toujours moins d'impôts qu'un contribuable de la classe 1 : c'est ainsi que suivant le barème de l'impôt sur le revenu des personnes physiques tel qu'applicable à partir de l'année d'imposition 2002, pris sur base des articles 118 à 122 et 126 LIR² un contribuable de la classe 1 payera pour un revenu de 29.400 euros un impôt de 3.717 euros, tandis que le contribuable de la classe 1a ne payera sur le même revenu que 2.376 euros; pour un revenu de 34.500 euros le contribuable de la classe 1 payera 5.445 euros, tandis que le contribuable de la classe 1a ne payera que 4.314 euros.

Or la seule inégalité ou discrimination dont le demandeur serait en droit de se prévaloir consisterait en une inégalité ou discrimination qui lui ferait effectivement grief : en l'espèce, une telle inégalité n'est cependant pas décelable, le demandeur bénéficiant au contraire en tant que contribuable de la classe 1a d'un avantage, pour un revenu déterminé, par rapport à un contribuable de la classe 1: ainsi, si en l'occurrence le demandeur, pour un revenu imposable de 39.550 euros se voit réclamer un impôt suivant barème de 6.233 euros, un célibataire de la classe 1 devra pour sa part, pour un même revenu, un montant de 7.364 euros.

² Mémorial B, n° 1, 4 janvier 2002.

Il s'ensuit qu'à ce titre, aucune inégalité au détriment des contribuables de la classe 1a en général et du demandeur en particulier n'est décelable³, la seule inégalité éventuelle résidant au contraire dans le chef des contribuables de la classe 1, *a priori* désavantagés par rapport à ceux de la classe 1a.

Il résulte cependant de la requête introductive d'instance que le demandeur, pour parvenir à l'affirmation erronée selon laquelle le redevable de la classe 1a paierait plus d'impôts que celui de la classe 1, se base en fait sur la progressivité différente de l'impôt entre la classe 1 et la classe 1a.

Il échet de prime abord de constater que ce n'est cependant pas cette progressivité qui est susceptible de faire grief au demandeur, mais uniquement une éventuelle imposition discriminatoire - c'est-à-dire le résultat final de l'application de la progressivité par tranches -, qui, comme retenu ci-dessus, n'est pas donnée, ou à tout le moins pas dans le chef des contribuables de la classe 1a.

Il y a encore lieu de souligner à partir de la systématique des tarifs d'impôt sous analyse, que ce phénomène est logique et correspond aux dispositions de la loi, étant donné que pour la classe d'impôt 1, la progressivité par tranches s'installe beaucoup plus tôt (à partir de 9.750 euros) pour atteindre le taux maximal de 38% beaucoup plus tard (à partir de 34.500 euros), comparé à la classe d'impôt 1a où par application de l'article 120bis LIR la charge d'impôt ne s'installe qu'à partir d'un revenu annuel imposable plus important, ajusté de 19.500 euros pour atteindre le taux d'impôt maximal de 38% déjà à partir de 29.400 euros.

Cette différence s'explique par le fait que, dans le cadre de la progressivité par tranches, en présence d'une assiette large (classe 1) et d'une assiette étroite (classe 1a), le taux marginal est nécessairement plus élevé dans la classe 1a par rapport à la classe 1 pour les mêmes tranches de revenus en ce qu'elles s'approchent de celles qui se voient appliquer le taux d'accroissement maximal, c'est-à-dire aux alentours d'un revenu annuel imposable ajusté de 39.000 euros.

Considérant cependant que dans la mesure où pour la classe d'impôt 1a une large tranche de revenu, supérieure à la moitié de 39.000 euros, c'est-à-dire 19.500 euros sur base des dispositions de l'article 120bis LIR, est exempte d'impôt et que l'impôt dégagé par le tarif s'analyse en l'addition des différents montants obtenus par l'application des taux marginaux respectifs aux différentes tranches d'imposition définies par le barème, aucune inégalité n'a pu être valablement dénotée par le demandeur, étant donné que, comme souligné ci-avant, suivant ce résultat sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1.

³ Trib.adm. 10 mai 2004, n°16585a du rôle ; trib.adm. 29 octobre 2008, n° 24134 du rôle.

Un contribuable relevant de la classe 1a n'étant dès lors pas discriminé, pour un revenu déterminé par rapport à un contribuable de la classe 1, étant donné que sa cote d'impôt sera toujours inférieure en classe d'impôt 1a par rapport à un revenu ajusté égal imposé suivant le tarif de la classe d'impôt 1.

Or il y a lieu de rappeler que pour agir en justice, un administré doit justifier d'un intérêt à agir qui doit être personnel et direct, en ce sens qu'il appartient au demandeur d'établir dans quelle mesure une éventuelle réformation ou annulation de la décision attaquée est susceptible de lui causer une quelconque satisfaction, ainsi que né et actuel, la condition relative au caractère né et actuel, c'est-à-dire un caractère suffisamment certain, de l'intérêt invoqué impliquant qu'un intérêt simplement éventuel ne suffit pas pour que le recours contre un acte soit déclaré recevable.

En d'autres termes, il appartient au demandeur de mettre en exergue dans quelle mesure l'acte querellé est de nature à lui causer un quelconque préjudice, dans quelle mesure la décision critiquée est de nature à lui faire grief

Or, à défaut de toute discrimination d'un contribuable de la classe 1a par rapport à un contribuable de la classe 1, le demandeur, en sus des irrecevabilités retenues ci-avant ne justifie pas, à défaut de grief, d'un intérêt à agir, de sorte que son recours doit encore, à ce titre, encourir l'irrecevabilité.

Par ces motifs,

le tribunal administratif, première chambre, statuant contradictoirement ;

déclare le recours en réformation irrecevable ;

laisse les frais à charge du demandeur.

Ainsi jugé et prononcé à l'audience publique du 10 décembre 2008 par :

Paulette Lenert, vice-président,

Marc Sünnen, juge,

Claude Fellens, juge,

en présence du greffier en chef Army Schmit.

s. Schmit

s. Lenert

Reproduction certifiée conforme à l'original

Luxembourg, le 10.12.2008

Le Greffier en chef du Tribunal administratif